



---

9C\_408/2024

## **Arrêt du 23 octobre 2024**

### **IIIe Cour de droit public**

---

Composition

MM. et Mme les Juges fédéraux Parrino, Président,  
Moser-Szeless et Beusch.  
Greffier : M. Bleicker.

---

Participants à la procédure

**A.**\_\_\_\_\_ et **B.**\_\_\_\_\_,  
tous les deux représentés par G.\_\_\_\_\_,  
recourants,

**contre**

**Administration cantonale**  
**des impôts du canton de Vaud,**  
route de Berne 46, 1014 Lausanne,  
intimée.

---

Objet

Impôts cantonal et communal et impôt fédéral direct,  
périodes fiscales 2017 à 2020,

recours contre l'arrêt du Tribunal cantonal du canton de  
Vaud du 28 juin 2024 (FI.2023.0118).

## **Faits :**

### **A.**

A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ sont mariés et domiciliés dans le canton de Vaud. Dans leur déclaration commune d'impôts pour les périodes fiscales 2017, 2018, 2019 et 2020, ils ont fait valoir des déductions pour personnes à charge en lien avec leurs parents domiciliés respectivement au Sultanat d'Oman et au Soudan, soit les montants de 3'000 fr. (2017), 6'400 fr. (2018), 4'800 fr. (2019), 6'400 fr. (2020) pour l'entretien de C.\_\_\_\_\_, mère de B.\_\_\_\_\_, de 9'000 fr. (2017), 6'400 fr. (2018), 4'800 fr. (2019), 6'400 fr. (2020) pour D.\_\_\_\_\_, père de B.\_\_\_\_\_, de 2'400 fr. (2017), 1'800 fr. (2018), 3'000 fr. (2020) pour E.\_\_\_\_\_, mère de A.\_\_\_\_\_, et de 3'600 fr. (2017), 3'000 fr. (2018), 3'600 fr. (2019) et 3'000 fr. (2020) pour F.\_\_\_\_\_, père de A.\_\_\_\_\_. Par décisions de taxation du 12 janvier 2022, l'Office d'impôt des districts de Lausanne et de l'Ouest lausannois a refusé ces déductions, car elles n'étaient pas justifiées, et a fixé le revenu imposable. Statuant le 17 août 2023, l'Administration cantonale des impôts du canton de Vaud (ci-après: l'Administration cantonale) a rejeté les réclamations formées par les contribuables et confirmé les décisions du 12 janvier 2022.

### **B.**

Par arrêt du 28 juin 2023, la Cour de droit administratif et public du Tribunal cantonal du canton de Vaud a rejeté le recours formé par les contribuables contre la décision sur réclamation du 17 août 2023.

### **C.**

A.\_\_\_\_\_ et B.\_\_\_\_\_ forme un "recours en matière administrative (fiscale)" contre cet arrêt dont ils demandent principalement la réforme "dans le sens des considérants". Subsidiairement, ils demandent le renvoi de la cause à l'autorité précédente pour nouvelle décision dans le sens des considérants.

## **Considérant en droit :**

### **1.**

La décision attaquée relève du droit public et aucune des exceptions prévues à l'art. 83 LTF n'est réalisée, de sorte que la voie du recours en matière de droit public est ouverte sur la base de l'art. 82 let. a LTF, sans que l'intitulé erroné du recours porte préjudice aux recourants (cf. ATF 138 I 367 consid. 1.1). Déposé en temps utile (art. 100 al. 1 LTF) et dans les formes prescrites (art. 42 al. 1 et 2 LTF), le recours est dirigé contre une décision finale (art. 90 LTF) rendue en dernière instance cantonale par un tribunal supérieur (cf. art. 86 al. 1 let. d et al. 2 LTF). Les recourants, qui ont participé à la procédure devant l'autorité précédente, sont particulièrement atteints par la décision entreprise en tant que contribuables et ont un intérêt digne de protection à son annulation ou à sa modification. Ils ont ainsi qualité pour recourir (cf. art. 89 al. 1 LTF). Par ailleurs, comme l'instance précédente a traité dans un seul arrêt de l'IFD et des ICC, ce qui est admissible, le dépôt d'un seul acte de recours est autorisé, dans la mesure où les recourants s'en prennent clairement aux deux catégories d'impôts (ATF 142 II 293 consid. 1.2). Il convient d'entrer en matière sur le recours en matière de droit public.

### **2.**

**2.1** Saisi d'un recours en matière de droit public, le Tribunal fédéral applique le droit d'office (art. 106 al. 1 LTF). Selon l'art. 106 al. 2 LTF, il n'examine la violation de droits fondamentaux ainsi que celle de dispositions de droit cantonal et intercantonal que si ce grief a été invoqué et motivé par le recourant, c'est-à-dire s'il a été expressément soulevé et exposé de façon claire et détaillée (ATF 142 III 364 consid. 2.4; 141 I 36 consid. 1.3). Le Tribunal fédéral conduit son raisonnement juridique sur la base des faits constatés par l'autorité précédente (art. 105 al. 1 LTF), hormis dans les cas prévus à l'art. 105 al. 2 LTF. Selon l'art. 97 al. 1 LTF, le recours ne peut critiquer les constatations de fait que si les faits ont été établis de façon manifestement inexacte – notion qui correspond à celle d'arbitraire (art. 9 Cst.) – ou en violation du droit au sens de l'art. 95 LTF et si la correction du vice est susceptible d'influer sur le sort de la cause (ATF 145 V 188 consid. 2).

**2.2** Il ne sera pas tenu compte des différents renvois et références aux précédentes écritures opérés dans le mémoire de recours; en particulier lorsque les recourants affirment avoir exposé leur argumen-

tation "à suffisance dans nos différents mémoires". En effet, la motivation d'un recours devant le Tribunal fédéral doit être complète (cf. art. 42 al. 1 LTF), de sorte que la partie recourante ne peut valablement renvoyer à des écritures antérieures (arrêt 2C\_395/2021 du 9 mai 2023 consid. 2.1 et les références).

### **3.**

**3.1** Le litige porte sur l'imposition des recourants pour l'impôt fédéral direct et l'impôt cantonal et communal des périodes fiscales 2017 à 2020. Compte tenu des conclusions et motifs du recours, il s'agit plus particulièrement du point de savoir si les contribuables peuvent déduire de leur revenu imposable les montants invoqués au titre de déductions pour personnes à charge. Les premiers juges n'ont pas tenu pour établi l'existence de ces montants, faute de pièces justificatives suffisantes, de sorte qu'ils n'ont pas admis les déductions sollicitées.

**3.2** Le présent cas doit être examiné à la lumière des dispositions légales en vigueur pendant les périodes fiscales 2017 à 2020 (cf. arrêt 2C\_660/2014 du 6 juillet 2015 consid. 5, in RF 70/2015 p. 806). Les premiers juges ont par ailleurs rappelé à juste titre qu'en ce qui concerne le fardeau de la preuve et selon le principe général de l'art. 8 CC, il appartient à l'autorité fiscale d'établir les faits qui justifient l'assujettissement et qui augmentent la taxation, tandis que le contribuable doit prouver les faits qui diminuent la dette fiscale ou la suppriment (cf. ATF 143 II 661 consid. 7.2; 140 II 248 consid. 3.5). En vertu de ces règles, il incombe au contribuable qui entend faire valoir une déduction d'apporter la preuve que les conditions prévues par la loi sont remplies. Lorsque la personne bénéficiaire ne se trouve pas en Suisse, la preuve de sa dépendance financière et des sommes versées à l'étranger est soumise à des conditions particulièrement strictes (arrêts 2C\_890/2018 du 18 septembre 2019 consid. 6.3; 2C\_974/2018 du 4 décembre 2018 consid. 5.1 et les références).

### **4.**

**4.1** En ce qui concerne tout d'abord le domaine de l'impôt fédéral direct, la matière est régie à l'art. 35 al. 1 let. b LIFD (RS 642.11). Selon la première phrase de cette disposition, dans sa version en vigueur pendant la période litigieuse (consid. 3.2 supra), sont déduits du revenu 6'500 francs pour chaque personne totalement ou partiellement incapable d'exercer une activité lucrative, à l'entretien de laquelle

le contribuable pourvoit, à condition que son aide atteigne au moins le montant de la déduction.

Conformément à la lettre claire de l'art. 35 al. 1 let. b, 1<sup>re</sup> phrase, LIFD, la déduction suppose que l'aide fournie atteigne au moins le montant de 6'500 fr. À défaut, aucune déduction, même réduite, n'est accordée, et ce même dans l'hypothèse où les autres conditions d'application de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD seraient remplies (arrêt 2C\_656/2020 du 16 mars 2021 consid. 6.1 et les références).

**4.2** En l'espèce, selon les faits constatés dans l'arrêt attaqué, de manière à lier le Tribunal fédéral, les recourants ont revendiqué une unique déduction supérieure au seuil de 6'500 fr. de l'art. 35 al. 1 let. b LIFD, soit des versements en faveur de D.\_\_\_\_\_ à Oman d'un montant total de 9'000 fr. durant l'année 2017, que les premiers juges ont tenu pour non établis. Dans leur recours, après avoir rappelé revendiquer cette déduction, les recourants se réfèrent exclusivement à une attestation sous seing privé selon laquelle ils auraient versé des montants totalisant la somme de 6'000 fr. à "D.\_\_\_\_\_" en 2017. Indépendamment de la réalité de ces versements, les recourants n'établissent par conséquent pas qu'il était arbitraire de retenir, de la part de la juridiction cantonale, qu'ils n'avaient pas apporté la preuve de versements atteignant le seuil de 6'500 fr. en 2017, puisqu'ils se réfèrent expressément à un montant de 6'000 fr. Dès lors, le grief doit être rejeté dans la mesure où il est recevable.

## **5.**

**5.1** Puis, en ce qui concerne l'impôt cantonal et communal, les déductions sociales ne sont pas harmonisées et sont du seul ressort des cantons (art. 9 al. 4 LHID [RS 642.14]; arrêt 2C\_216/2020 du 24 avril 2020 consid. 3.2). Le Tribunal fédéral ne revoit l'application du droit cantonal autonome que dans la mesure des griefs constitutionnels invoqués, et en particulier de l'interdiction de l'arbitraire (arrêts 2C\_686/2018 du 21 janvier 2019 consid. 6.2; 2C\_331/2009 du 14 octobre 2009 consid. 3; supra consid. 2.1).

Dans le canton de Vaud, la matière est régie à l'art. 40 al. 1 de la loi vaudoise sur les impôts directs cantonaux du 4 juillet 2000 (LI/VD; BLV 642.11). Selon cette disposition, une déduction de 2'900 fr. est accordée au contribuable qui pourvoit à l'entretien d'une personne incapable de subvenir seule à ses besoins, pour autant que l'aide atteigne au moins ce montant et qu'aucun abattement ne soit accordé en appli-

cation des art. 37 al. 1 let. c (pensions alimentaires) et 43 LI/VD (quotient familial).

**5.2** En l'espèce, les recourants ne prétendent pas, ni a fortiori ne démontrent, que les premiers juges auraient apprécié les preuves de manière arbitraire en retenant que la preuve des versements à l'étranger n'était pas rapportée. En invoquant que les conditions posées par l'autorité précédente pour établir cette preuve seraient discriminatoires (au sens de l'art. 8 al. 2 Cst.), ils se limitent par ailleurs à opposer, de manière purement appellatoire, des considérations générales à l'appréciation des preuves cantonale. En particulier, ils n'établissent nullement en quoi il serait discriminatoire de soumettre conformément à la jurisprudence constante, à laquelle on peut renvoyer (consid. 3.2 supra), la preuve des sommes versées à l'étranger à des conditions particulièrement strictes. On rappellera à ce sujet que, même s'il existe une convention de double imposition avec le Sultanat d'Oman (Convention du 22 mai 2015 entre la Confédération suisse et le Sultanat d'Oman en vue d'éviter les doubles impositions en matière d'impôts sur le revenu [RS 0.672.961.61]), l'autorité fiscale suisse n'a pas les mêmes moyens de vérifier la réalité des versements à l'étranger qu'en Suisse, les exigences différentes posées en matière de preuve ne contrevenant pas à la Constitution (cf. arrêt 2P.416/1995 du 19 août 1996 consid. 3c, in StE 1997 B 92.51 p. 4).

Ensuite, quoi qu'en disent les recourants, il n'existe pas un devoir général d'information à charge de l'administration fiscale sur les meilleurs moyens de prouver des versements à l'étranger. Ils se réfèrent d'ailleurs à des lois, notamment la loi fédérale du 17 décembre 2004 sur le principe de la transparence dans l'administration (LTrans; RS 152.3), qui ne sont pas applicables aux procédures juridictionnelles de droit public, y compris administratives (cf. art. 3 al. 1 let. a ch. 5 LTrans). En tout état, s'agissant de faits qui diminuent la dette fiscale, les recourants n'exposent pas en quoi ils n'auraient pas été suffisamment avertis de leur devoir de collaboration, ce d'autant moins qu'ils reconnaissent que l'administration cantonale les a dûment invités à produire tous les justificatifs qu'ils jugeraient utiles pour prouver leurs allégations, avec une liste exemplative des documents susceptibles d'être produits (cf. arrêt 2A.609/2003 du 27 octobre 2004 consid. 2.3). Ensuite des éléments qui précèdent, il n'y a pas lieu de s'écarter de l'appréciation de l'autorité précédente.

**6.**

Mal fondé, le recours doit être rejeté en application de la procédure simplifiée de l'art. 109 al. 2 let. a LTF. Les frais judiciaires sont mis à la charge des recourants (art. 66 al. 1 LTF).

**Par ces motifs, le Tribunal fédéral prononce :**

**1.**

Le recours est rejeté.

**2.**

Les frais judiciaires, arrêtés à 2'000 fr., sont mis à la charge des recourants.

**3.**

Le présent arrêt est communiqué aux parties, au Tribunal cantonal du canton de Vaud, Cour de droit administratif et public, et à l'Administration fédérale des contributions.

Lucerne, le 23 octobre 2024

Au nom de la IIIe Cour de droit public  
du Tribunal fédéral suisse

Le Président :

Le Greffier :

Parrino

Bleicker